



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 7. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Zurückweisung eines Antrages gem. § 303 BAO unter Hinweis auf § 304 BAO rechtsrichtig ist.

In der Berufungsausführung wird unter Bezugnahme auf § 209a BAO eingewandt, dass die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten sei.

Die berufungsgegenständliche Rechtsansicht des Finanzamtes lautet folgendermaßen:

„Hinsichtlich des Bescheides vom 7.8.2008, mit dem der Antrag vom 6.8.2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 im Hinblick auf § 304 BAO zurückgewiesen wurde, wird unter Bezugnahme auf § 209a BAO in den Berufungsausführungen eingewandt, dass die Festsetzungsverjährung nicht eingetreten sei.“
Dazu wurde seitens des Finanzamtes in der Beilage zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ausgeführt:

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Diese so genannte absolute Verjährungsfrist sei weder verlängerbar noch hemmbar (vgl. Ritz BA0³ Rz 36 zu § 209 BAO).

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 1989 sei daher mit Ablauf des Jahres 1999 verjährt.

§ 209a BAO normiere die Voraussetzungen, unter denen, trotz eingetretener Verjährung eine Abgabefestsetzung ausnahmsweise zulässig sei. Im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens bestimme § 209a Abs. 2 BAO dass, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages abhängе, der Eintritt der Verjährung der Abgabefestsetzung nicht entgegen stehe, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht worden sei.

§ 304 BAO normiere, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich ausgeschlossen sei, sofern ihr nicht ein Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liege, der innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides oder innerhalb einer Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist nach §§ 207 bis 209 Abs. 2) zulässig wäre, eingebracht worden sei.

Beide Fristen seien zum Zeitpunkt der Einbringung des Wiederaufnahmeantrages betreffend Einkommensteuer 1989 im August 2008 bereits abgelaufen gewesen.

Der das Verfahren abschließende Bescheid sei 1997 erlassen worden; einer theoretischen Wiederaufnahme von Amts wegen stünde die eingetretene absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO entgegen.

Da der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 bezogen auf die Fristen des § 304 BAO verspätet eingebracht worden sei, sei die Zurückweisung des Antrages zu Recht erfolgt.

Der Bw. stellte den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hins. des gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 03.06.1997 mit folgender Begründung (Wiederaufnahmegrund):

Mit Bescheid vom 07.05.2008 - eingelangt am 14.05.2008 – sei festgestellt worden, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten habe können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine **neu hervorgekommene Tatsache** im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als **tauglicher Wiederaufnahmegrund** zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum

Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die vom Bw. beigelegte Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Weiters weise der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führe.

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24.05.1991, seien seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 (12.10.1993) habe eine den Zeitraum 1989-1991 betreffende Betriebsprüfung (BP), die bis 18.06.1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BAO datiert mit 20.09.1996 – andauert habe, begonnen. Das Finanzamt habe am 10.02.1997 - eingelangt am 19.03.1997 - einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „X“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24.05.1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10.02.1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 sei am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes ZI. QQQ - eingelangt am Datum - sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer NN einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.04.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des zuständig. Finanzamtes erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid/ Einkommensteuerbescheid 1989

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide - erlassen durch das in oben angeführtem Verfahren zuständige Finanzamt - sei sein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 03.06.1997 ersetzt worden.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuzuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultiere eine Einkommensteuernachzahlung.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem.

§ 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

An einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO bestehe aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse: Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.02.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom **03.06.1997** rechtswidrig erlassen worden sei, und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (siehe VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag nach Ansicht des Bw. stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des *ursprünglichen* Einkommensteuerbescheides **vom 13.01.1992** zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom **03.06.1997** entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Ad Verjährung führte der Bw. aus wie folgt:

Allgemein weise er darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen würden und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (siehe „Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage“, Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878).

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Die angeführte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen lautet wie folgt:

„Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295

Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd. § 303 BAO.

Den Wiederaufnahmswerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass die Abgabenbehörde keinen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO), hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides."

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303

BAO zurück und begründete dies wie folgt: Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig sei, zumal nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen sei, sofern ihr nicht

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Gegen den Zurückweisungsbescheid erhob der Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:

Das Finanzamt habe den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei. Dagegen wende sich seine Berufung.

Der Bw. habe sich im Jahr 1989 an der Y Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der W) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 27.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 24.05.1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen worden, und es sei am 10.02.1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, welches mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen

diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Beschluss vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen worden, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung vom 17.04.1997 gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen sei.

1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung

1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei: Grund für die Nichtigkeit der Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24.05.1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien, so zum Beispiel Herr diversePersonen und diverseweiterePersonen.

Somit sei aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.05.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung sei ersichtlich, dass mit Erklärung hins. Einkünftefeststellung vom 27.09.1990 für seine Beteiligung eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, aber diese Erklärung bis dato nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209a Abs. 2 BAO seine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rdz 7).

Aus Gründen der Übersichtlichkeit würden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 (Bescheid vom 24.05.1991)
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.02.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997
	Einkommenssteuerbescheid vom 03.06.1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002
2008	Mit 27.02.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist

	Mit 07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.04.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist.
	Mit 04.08.2008 Wiederaufnahmeantrag

2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem

Rechtsmittelverfahren abhängig sei: Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24.05.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hätten. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund könne gem. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da sein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund beantrage der Bw. auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleiteten) Bescheides bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 1989 im Zuge der Erstveranlagung wurden dem Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypischen stillen Beteiligung an der AG (Rechtsnachfolger der GmbH) zugerechnet. Der im Rahmen dieses Einkommensteuerbescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungsgemäßen Feststellung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 24. Mai 1991.

Auf Grund von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der AG RNF der GmbH erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) für das Jahr 1989, welcher mittels Berufung bekämpft wurde.

Von diesem neuen Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt am 3. 6. 1997 (vgl. Antrag vom 4.8.2008 des Bw. auf WA des Verfahrens Seite 2) einen geänderten

Einkommensteuerbescheid, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 einen Monat nach Zustellung in Rechtskraft erwuchs.

Die gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen.

In der gegen die abweisende Berufungsentscheidung zu ZI QQQQ eingebrachten VwGH-Beschwerde vom Datum1 stellt der Bw. bzw. Beschwerdeführer (Bf.) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10.2.1997 falsch adressiert gewesen sei.

Auf Grund des Zurückweisungsbeschlusses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH Zahl1) betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies das für die Erlassung des Feststellungsbescheides zuständige Finanzamt die den Feststellungsbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück der Behörde mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 6. 8. 2008 nicht gestellt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw. im gegenständlichen Verfahren und ist insoweit nicht strittig.

Rechtlich war der Sachverhalt folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 304 lit. a BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Gemäß § 304 lit. b BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist von den zitierten Ausnahmefällen abgesehen **nur dann zulässig, wenn für dieses Verfahren nicht bereits Verjährung eingetreten ist.**

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1989 trat mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Festsetzungsverjährung ein. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls schon mit Ablauf des Jahres 2004 - und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme eintrat.

Dem Vorbringen des Bw, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung noch nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

"(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der

Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 **oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.**"

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann dem Bw. nicht in seiner Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei. Für den berufsgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 nicht zur Anwendung, **da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist.** Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig ist.

Dem Hinweis auf die Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 ist zu erwidern, dass die darin vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen ist, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, gemäß § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend ist und aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen hat.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht - wie oben ausgeführt - § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor. Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005 verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit. a BAO (Ritz, BAO, § 304, Tz 5 mwN).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag vom 6. 8. 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit Ablauf des Jahres 1999 (jedenfalls aber mit Ablauf des Jahres 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO auf Grund des Antrages vom 6. 8. 2008 nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 3. 6. 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 6.8.2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Zum sonstigen Vorbringen:

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Diese Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO, § 303 Tz. 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067).

Der Berufungswerber hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein Antrag, der sich auf einen verspätet geltend gemachten Wiederaufnahmegrund beruft, ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Rahmen des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes ist nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7.5.2008 zu beurteilen, sondern **es kommt ausschließlich auf die Tatsachen und Beweismittel an, die zu dieser Entscheidung geführt haben** (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07 u.a.). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (novum productum) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom Datum¹¹ wurden vom Bw. bzw. Bf. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH -Beschwerde vom Datum¹ vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, eingelangt beim Finanzamt am 6. 8. 2008, **wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.** Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zurückzuweisen und die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. Mai 2010